

SENTENZA DELLA CORTE (seconda sezione)
4 luglio 1985 *

Nel procedimento 168/84,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dal Finanzgericht di Amburgo, nella causa dinanzi ad esso pendente, fra

Gunter Berkholz, titolare della ditta abe-Werbung Alfred Berkholz, corrente in Amburgo,

e

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 1, e dell'art. 15, punto 8, della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme,

LA CORTE (seconda sezione),

composta dai signori O. Due, presidente di sezione, P. Pescatore e K. Bahlmann, giudici,

avvocato generale: G. F. Mancini

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni presentate:

- per il governo della Repubblica francese dal sig. Jean-Claude Antonetti, della segreteria generale del comitato interministeriale per le questioni di cooperazione economica europea, nella fase scritta,
- per il governo del regno di Danimarca, dal sig. Laurids Mikaelsen, consigliere giuridico presso il ministero degli affari esteri, nella fase orale,
- per la Commissione delle Comunità europee dal suo consigliere giuridico, sig. Friedrich-Wilhelm Albrecht, nella fase scritta e nella fase orale,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 giugno 1985,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

- 1 Con ordinanza 30 aprile 1984, pervenuta alla Corte il 2 luglio successivo, il Finanzgericht di Amburgo ha sollevato a norma dell'art. 177 del trattato CEE, delle questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 9, n. 1, e dell'art. 15, punto 8, della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

Sugli antefatti

- 2 Dall'ordinanza di rinvio si desume che l'attrice nella causa principale, ditta abe-Werbung Alfred Berkholz, corrente in Amburgo, si occupa, fra l'altro, dell'installazione e della gestione di « macchine automatiche per giochi d'azzardo », juke-box e apparecchi analoghi. Essa gestisce la maggior parte di tali apparecchi in pubblici esercizi situati nello Schleswig-Holstein e in Amburgo; essa ha pure installato un certo numero di macchine automatiche su due navi traghetto della Deutsche Bundesbahn (ferrovie federali tedesche) che fanno la spola fra Puttgarden, sull'isola tedesca di Fehmarn, e Rødbyhavn in Danimarca. Impiegati della ditta abe provvedono regolarmente alla manutenzione, alla riparazione e alla sostituzione degli apparecchi, e procedono sul posto alle operazioni di conteggio con la Deutsche Bundesbahn. Essi si occupano di tali operazioni per una parte dell'orario di lavoro dato che l'attrice non ha destinato del personale permanente a bordo delle navi di cui trattasi.
- 3 L'amministrazione finanziaria tedesca sostiene che il 10% circa del ricavo ottenuto da tali macchine automatiche è stato realizzato durante le soste delle navi nel porto tedesco, il 25% durante la traversata delle acque territoriali tedesche, mentre il rimanente viene realizzato vuoi in alto mare, vuoi nelle acque territoriali o nel porto danese. L'amministrazione convenuta tassa il ricavo complessivo realizzato dalla ditta abe nel 1980 sui due traghetti, attribuendo il ricavo stesso alla sede della ditta in Amburgo, e quindi al territorio fiscale tedesco, ai sensi dell'art. 3, a), 1° comma, della legge del 1980 sull'imposta sull'entrata, adottato a norma dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. I presupposti dell'esenzione dall'imposta contemplati dal combinato disposto degli artt. 4, n. 2, e 8, n. 1, sub 5, di detta legge del 1980,

corrispondenti all'art. 15, punto 8, della sesta direttiva, farebbero difetto, poiché le prestazioni delle macchine automatiche non sarebbero destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi.

- 4 L'attrice nella causa principale assume che le prestazioni di cui trattasi sono fornite da un'unità di gestione, ai sensi dell'art. 3, 1° comma, seconda frase, della legge del 1980, o centro di attività stabile, ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, situato su una nave; pertanto solo il 10% più, al limite, il 25% del ricavo ottenuto dalle macchine automatiche installate sulle navi sarebbe soggetta all'imposta tedesca. Inoltre, in forza del combinato disposto degli artt. 4, n. 2, e 8, n. 1, sub 5, della legge del 1980, che corrispondono all'art. 15, punto 8, della sesta direttiva, il ricavo delle macchine suddette sarebbe comunque interamente esente dall'imposta sull'entrata giacché sarebbe effettuato per le esigenze dirette delle navi in quanto soddisfano il bisogno di divertimento delle navi o, più esattamente, dei loro passeggeri.
- 5 Il Finanzgericht ritiene che l'art. 9 della direttiva, così come è concepito, mira a stabilire un chiaro e semplice principio di attribuzione ad un determinato paese per quanto riguarda le prestazioni di servizi soggette alla percezione dell'imposta sul valore aggiunto. Come risulterebbe dal settimo considerando della motivazione, detta disposizione deve consentire, grazie all'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia, d'eliminare i conflitti di competenza e contribuire ad una ripartizione più equa dell'onere finanziario fra gli Stati membri tenendo conto, nel contempo, del fatto che il prelievo sui proventi nazionali dell'IVA costituisce un elemento sostanziale delle risorse proprie della Comunità.
- 6 Secondo il Finanzgericht, alle prestazioni di servizi di cui trattasi non si applica alcuna delle eccezioni di cui all'art. 9, n. 2, della direttiva, in modo che occorre trattarle secondo il principio generale enunciato al n. 1, secondo il quale si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale viene effettuata la prestazione di servizi. Il Finanzgericht si chiede in proposito se, eventualmente, la giustapposizione delle nozioni di « sede » e di « centro di attività stabile » indichi una differenza di significato nel senso che i requisiti relativi al centro di attività stabile sarebbero diversi e meno rigorosi per quanto riguarda l'organizzazione sotto il profilo del personale e dell'allestimento materiale.
- 7 Il Finanzgericht rileva in questo contesto i problemi posti dalla determinazione dell'ambito di applicazione territoriale della legge fiscale nazionale per quanto ri-

guarda le prestazioni di servizi identici effettuate nelle stesse circostanze nel territorio di un altro Stato membro nonché la determinazione del regime fiscale di prestazioni di servizi resi a bordo di navi naviganti in alto mare, specialmente quando siffatti spostamenti si estendono a regioni lontane dal territorio nazionale.

- 8 Il Finanzgericht ritiene che l'interpretazione della direttiva assume rilevanza decisiva al fine di garantire l'armonia tra l'applicazione delle disposizioni nazionali e quelle della direttiva. Lo stesso varrebbe per l'interpretazione dell'elenco delle esenzioni di cui all'art. 15 della direttiva e riprodotte dagli artt. 4 e 8 della legge nazionale, tenuto conto dello scopo di cui all'undicesimo considerando della motivazione della direttiva, secondo il quale « è opportuno redigere un elenco comune di esenzioni, per una percezione paragonabile delle risorse proprie in tutti gli Stati membri ».
- 9 In questa prospettiva il Finanzgericht ha sottoposto alla Corte due questioni, formulate come segue:
- « 1) Se l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata debba essere interpretato nel senso che la nozione di centro di attività stabile comprende anche l'impianto per l'esercizio di un'attività commerciale (ad esempio, gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo) a bordo di una nave che viaggia in alto mare fuori del territorio nazionale; eventualmente, quali caratteristiche debba possedere il centro di attività stabile.
- 2) Se l'art. 15, punto 8, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che sono destinate a sopperire ai bisogni immediati della nave soltanto le prestazioni di servizi necessariamente connesse al trasporto marittimo, oppure anche altre prestazioni di servizi effettuate a bordo, che non si differenzino da corrispondenti prestazioni di servizi a terra, come, ad esempio, la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo ».

Osservazioni presentate alla Corte

- 10 Osservazioni sono state presentate nel corso del procedimento davanti alla Corte dal governo del regno di Danimarca, dal governo della Repubblica francese e dalla Commissione.

- 11 Il governo danese rileva che la tassazione di prestazioni di servizi a bordo di navi marittime solleva problemi per quanto riguarda la determinazione dell'ambito d'applicazione geografico e personale della direttiva. Esso ritiene che sia in ogni caso insostenibile che uno Stato membro possa tassare prestazioni di servizi resi a bordo di una nave solo se ed in quanto questa si trovi all'interno del campo della sovranità territoriale dello stato. La direttiva determina, nell'art. 3, il proprio campo d'applicazione territoriale con riferimento all'art. 227 del trattato, che non contiene una definizione più precisa del campo d'applicazione geografico o personale. Spetta quindi a ciascuno stato membro determinare il campo d'applicazione delle proprie leggi, in conformità alle norme del diritto internazionale. Con questi limiti coincide il campo d'applicazione della stessa direttiva. Niente impedisce quindi agli Stati membri d'applicare le loro leggi fiscali sulle navi battenti la loro bandiera, quando queste si trovano al di fuori del campo della loro sovranità territoriale. Anche quando una nave si trova nelle acque di un altro stato, niente osta, secondo il diritto internazionale, a che lo stato della bandiera applichi le proprie leggi ad atti che si compiono a bordo della nave, restando inteso che siffatte disposizioni possono concretarsi solo quando la nave ha lasciato la zona di sovranità dell'altro Stato. Non è quindi escluso che lo stato della bandiera applichi le proprie leggi fiscali, anche quando la nave si trova al di fuori del campo della sua sovranità territoriale. Ciascuno stato deve nel presente caso decidere la politica fiscale che esso ritiene ragionevole. Secondo il governo danese, i conflitti di carattere fiscale che possono essere provocati dall'applicazione di tali opinioni possono risolversi senza difficoltà, mediante collaborazione fra gli stati interessati. Nella fattispecie, non sono mai insorte in proposito difficoltà fra la Danimarca e la Repubblica federale; sui percorsi di cui trattasi, le autorità danesi prendono in carico le navitraghetto danesi e le autorità tedesche quelle tedesche. Quanto alla seconda questione posta dal giudice nazionale, il governo danese esprime il parere che la gestione di macchine automatiche non rientri nell'ambito delle prestazioni effettuate per i bisogni diretti delle navi, contemplate dall'art. 15, punto 8, della sesta direttiva.
- 12 Le osservazioni del governo francese si riferiscono esclusivamente all'interpretazione delle disposizioni di cui è causa della sesta direttiva. Il governo francese osserva che per « un centro di attività stabile », ai sensi dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, può intendersi qualsiasi centro d'attività in cui un soggetto passivo effettui regolarmente operazioni che rientrano nell'ambito d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Esso ritiene, quindi, che l'installazione a bordo delle navi che navigano in alto mare di macchine per giochi d'azzardo o altri apparecchi automatici, dei quali in particolare la manutenzione, la riparazione e la sostituzione vengono garantite sul posto ed in modo permanente dal personale del gestore, costituisce un centro di attività stabile ai sensi della summenzionata norma. Quanto alla seconda questione posta dal Finanzgericht, il governo francese ritiene del pari che la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo a bordo delle navi non rientri nell'esonero contemplato dall'art. 15, punto 8, della sesta direttiva.

- 13 La Commissione sostiene che, nell'ambito dell'art. 9 della direttiva, la nozione di centro di attività stabile ha lo stesso rango di quella di sede di un'attività economica. Essa rileva che la moltiplicazione di apparecchi automatici capaci di effettuare prestazioni di servizi indipendentemente dalla presenza di persone come prestatori deve indurre a ritenere che, in linea di principio, siffatte macchine automatiche devono poter considerarsi un centro di attività stabile ai sensi dell'art. 9 della direttiva. La Commissione osserva che tale tesi porta alla ripartizione razionale delle competenze fiscali, in conformità al principio generale su cui si basano le leggi sull'imposta sull'entrata nel senso che la tassazione di una merce o di un servizio deve aver luogo nello stato in cui tale merce o tale prestazione viene consumata. La Commissione ne deduce che le prestazioni rese da siffatte macchine automatiche, come d'altronde altre prestazioni rese da persone in alto mare, devono essere esenti da ogni tributo. Quanto all'interpretazione dell'art. 15 della direttiva, la Commissione ritiene che la gestione di macchine automatiche non può considerarsi prestazione effettuata per i bisogni immediati delle navi, ai sensi del punto 8 di detto articolo.

Sulla nozione di centro di attività stabile ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva (prima questione)

- 14 La prima questione posta dal Finanzgericht va risolta alla luce dello scopo perseguito dall'art. 9 nell'ambito del sistema generale della direttiva. Com'è consentito inferire dal settimo considerando della motivazione, questa disposizione mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere d'applicazione delle leggi nazionali in fatto d'imposta sul valore aggiunto, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi. Il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche.
- 15 L'art. 9, n. 1, è formulato in questi termini:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede, o di tali centri di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.»

- 16 Trattandosi, in presente caso, di prestazioni di servizi effettuate a bordo di navi marittime, è opportuno, in via preliminare, determinare l'ambito di applicazione territoriale della direttiva. In conformità al principio stabilito dall'art. 3 di questa, a termini del quale « l' " interno del paese " corrisponde al campo d'applicazione del trattato che istituisce la Comunità Economica europea, qual è definito, per ciascuno Stato membro, dall'art. 227 », il campo d'applicazione della direttiva coincide, per ciascuno di tali stati, col campo d'applicazione delle rispettive leggi fiscali. Come ha giustamente sostenuto il governo danese, l'art. 9 non limita la libertà degli Stati membri di determinare la tassazione di prestazioni di servizi effettuate, al di fuori dell'ambito della loro sovranità territoriale, a bordo di navi marittime soggette alla loro giurisdizione. Contrariamente alla tesi sostenuta dall'attrice nella causa principale e condivisa dalla Commissione, la direttiva non impone quindi in alcun modo l'esonero fiscale delle prestazioni effettuate in alto mare o, più generalmente, al di fuori della sfera di sovranità territoriale dello stato che esercita la propria giurisdizione sulla nave, quale che sia il riferimento delle prestazioni di cui è causa, alla sede del prestatore o ad un altro centro di attività stabile.
- 17 Spetta del pari alle autorità fiscali di ciascuno Stato membro determinare, nell'ambito delle opzioni offerte dalla direttiva, quale sia, per una determinata prestazione di servizi, il punto di riferimento più utile dal punto di vista fiscale. Secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede dalla propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro.
- 18 Dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione, sopra richiamato, si desume che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi. Non risulta che l'installazione, a bordo di navi marittime, di macchine automatiche per giochi d'azzardo, che danno luogo a saltuaria manutenzione, possa costituire un siffatto centro di attività, specialmente nel caso in cui la sede permanente del gestore di dette macchine automatiche fornisce un punto di riferimento utile ai fini della tassazione.

- 19 Si deve quindi risolvere la prima questione del Finanzgericht dichiarando che l'art. 9, n. 1, della sesta direttiva va interpretato nel senso che l'installazione destinata ad un'attività commerciale, come la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, su una nave che viaggia in alto mare fuori del territorio nazionale, può essere considerata centro di attività stabile ai sensi della summenzionata disposizione solo se tale centro d'attività implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi di cui trattasi e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore.

Sull'interpretazione dell'art. 15, punto 8, della sesta direttiva (seconda questione)

- 20 A termini dell'art. 15 della direttiva, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi fissate per garantire la corretta e semplice applicazione delle esenzioni contemplate e per prevenire qualsiasi eventuale frode, evasione e abuso: (...) 4. Le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi adibite, fra l'altro, alla navigazione d'altura e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca; (...) 5. Le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzione, noleggio e locazione delle navi; (...) 8. Le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui al punto 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico.
- 21 Dal complesso delle disposizioni menzionate si desume che le prestazioni esonerate al punto 8 sono solo quelle che hanno una relazione diretta con i bisogni delle navi e del loro carico, cioè le prestazioni necessarie per lo sfruttamento di tali navi. Non si possono considerare come tale l'installazione di macchine per giochi d'azzardo il cui scopo è quello di divertire la clientela e che, in quanto tali, non hanno alcuna relazione intrinseca con i bisogni della navigazione.
- 22 È quindi opportuno risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 15, punto 8, della sesta direttiva va interpretato nel senso che l'esonero da esso contemplato non comprende la gestione di macchine per giochi d'azzardo installate a bordo delle navi marittime cui detto articolo si riferisce.

Sulle spese

23 Le spese sostenute dal governo della Repubblica federale di Germania, dal governo del regno di Danimarca, dal governo della Repubblica francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione; nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (seconda sezione),

pronunziandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Hamburg, con ordinanza 30 aprile 1984, dichiara:

- 1) L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sull'entrata — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: imponibile uniforme, si deve interpretare nel senso che l'installazione destinata ad un'attività commerciale, come la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, a bordo di una nave che viaggi in alto mare al di fuori del territorio nazionale, può essere considerata centro di attività stabile ai sensi della summenzionata disposizione solo se tale centro d'attività implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi di cui trattasi e se queste prestazioni non possano essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore.
- 2) L'art. 15, punto 8, della sesta direttiva si deve interpretare nel senso che l'esonero da esso contemplato non comprende la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo installate a bordo delle navi marittime cui si riferisce il predetto articolo.

Due

Pescatore

Bahlmann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 4 luglio 1985.

Il cancelliere
P. Heim

Il presidente della seconda sezione
O. Due